



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 19ης Οκτωβρίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Δικαίωμα εκπτώσεως – Προϋποθέσεις ασκήσεως – Άρθρο 273 – Εθνικά μέτρα – Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής – Τιμολόγιο εκδοθέν από φορολογούμενο που έχει κηρυχθεί “ανεργός” από τη φορολογική αρχή – Κίνδυνος φοροδιαφυγής – Άρνηση αναγνωρίσεως του δικαιώματος εκπτώσεως – Αναλογικότητα – Άρνηση συνεκτιμήσεως στοιχείων που αποδεικνύουν ότι δεν υφίσταται φοροδιαφυγή ή απώλεια φορολογικών εσόδων – Διαχρονικός περιορισμός των αποτελεσμάτων της εκδοθησομένης αποφάσεως – Δεν συντρέχει λόγος»

Στην υπόθεση C-101/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το *Curtea de Apel Cluj* (εφετείο του Cluj, Ρουμανία) με απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 19 Φεβρουαρίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

SC Paper Consult SRL

κατά

Directia Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Ilešič, πρόεδρο τμήματος, A. Rosas (εισηγητή), C. Toader, A. Prechal και E. Jarašiūnas, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: L. Carrasco Marco, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 26ης Ιανουαρίου 2017,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η SC Paper Consult SRL, εκπροσωπούμενη από τον A. Bora, avocat,
- η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. Bejenar και E. Gane, καθώς και από τον R. H. Radu,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την M. Owsiany-Hornung καθώς και από τον G.-D. Balan,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 31ης Μαΐου 2017,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010 (ΕΕ 2010, L 189, σ. 1, στο εξής: οδηγία 2006/112).
- 2 Η αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ, αφενός, της εταιρίας SC Paper Consult SRL (στο εξής: Paper Consult) και, αφετέρου, της Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (περιφερειακής διευθύνσεως δημοσίων οικονομικών του Cluj-Napoca, Ρουμανία) και της Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (νομαρχιακής διοικήσεως δημοσίων οικονομικών του Bistrița-Năsăud, Ρουμανία)· με προσφυγή της, η Paper Consult αμφισβητεί μια διοικητική απόφαση με την οποία δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμά της να εκπέσει τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που είχε καταβάλει επί της εκ μέρους της εταιρίας Rom Packaging SPRL (στο εξής: Rom Packaging) παροχής υπηρεσιών, με την αιτιολογία ότι η τελευταία αυτή εταιρία είχε κηρυχθεί «ανενεργός» φορολογούμενος κατά την ημερομηνία συνάψεως της συμβάσεως.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 2006/112

- 3 Η αιτιολογική σκέψη 59 της οδηγίας 2006/112 έχει ως ακολούθως:
«Είναι σκόπιμο τα κράτη μέλη να έχουν την δυνατότητα, εντός ορισμένων ορίων και με ορισμένες προϋποθέσεις, να λαμβάνουν ή να διατηρούν ειδικά μέτρα κατά παρέκκλιση από την παρούσα οδηγία, με σκοπό την απλοποίηση της είσπραξης του φόρου και την αποτροπή ορισμένων μορφών φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.»
- 4 Το άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, που περιλαμβάνεται στον τίτλο της I ο οποίος επιγράφεται «Αντικείμενο και πεδίο εφαρμογής», προβλέπει τα εξής:
«Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.»

- 5 Το άρθρο 168 της εν λόγω οδηγίας, που περιλαμβάνεται στον τίτλο της X ο οποίος επιγράφεται «Εκπτώσεις», έχει ως εξής:

«Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

- α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

[...].»

- 6 Κατά το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112:

«Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 6 του κεφαλαίου 3 του τίτλου XI».

- 7 Το άρθρο 214, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα για να αποκτούν ατομικό αριθμό φορολογικού μητρώου τα ακόλουθα πρόσωπα:

- α) κάθε υποκείμενος στον φόρο, εκτός αυτών που προβλέπονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, ο οποίος διενεργεί στο αντίστοιχο έδαφός τους παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, εκτός των παραδόσεων αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών για τις οποίες ο ΦΠΑ οφείλεται αποκλειστικά από τον λήπτη υπηρεσιών ή τον αποκτώντα αγαθά σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 197 και το άρθρο 199».

- 8 Κατά το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.»

Ο κανονισμός (ΕΕ) 904/2010

- 9 Ο κανονισμός (ΕΕ) 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2010, L 268, σ. 1), αποτελεί αναδιατύπωση του κανονισμού (ΕΚ) 1798/2003 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2003, για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) 218/92 (ΕΕ 2003, L 264, σ. 1). Μεταξύ άλλων, διευρύνει το περιεχόμενο της ηλεκτρονικής βάσεως δεδομένων του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών στον τομέα του ΦΠΑ (VAT Information Exchange System, στο εξής: VIES).

10 Η αιτιολογική σκέψη 16 του κανονισμού αυτού έχει ως ακολούθως:

«Η επιβεβαίωση της εγκυρότητας των αριθμών φορολογικού μητρώου ΦΠΑ μέσω του διαδικτύου είναι ένα εργαλείο που χρησιμοποιείται ολοένα και περισσότερο από τις επιχειρήσεις. Το σύστημα επιβεβαίωσης της εγκυρότητας των αριθμών φορολογικού μητρώου ΦΠΑ επιβάλλεται να επιτρέπει την αυτόματη επιβεβαίωση των συναφών πληροφοριών στις επιχειρήσεις.»

11 Το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του κανονισμού 904/2010 προβλέπει ότι τα κράτη μέλη αποθηκεύουν επίσης στο VIES τα δεδομένα σχετικά με τους αριθμούς φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που αυτά έχουν χορηγήσει και οι οποίοι είναι πλέον άκυροι.

12 Κατά το άρθρο 23 του κανονισμού αυτού, η φορολογική αρχή μπορεί να υποθέσει ότι ένα πρόσωπο έχει πάψει κάθε οικονομική δραστηριότητα όταν, παρά τη σχετική υποχρέωση, το πρόσωπο αυτό δεν έχει υποβάλει δηλώσεις ΦΠΑ και ανακεφαλαιωτικούς πίνακες επί ένα έτος μετά την εκπνοή της προθεσμίας που ίσχυε για την πρώτη δήλωση ή τον πρώτο πίνακα που δεν υποβλήθηκε, ή ακόμη, ιδίως, όταν τα εμπλεκόμενα πρόσωπα έχουν δηλώσει ψευδή στοιχεία ή δεν έχουν κοινοποιήσει τις αλλαγές των στοιχείων τους.

13 Κατά το άρθρο 62, τέταρτο εδάφιο, του κανονισμού 904/2010, το άρθρο 17 δεν είχε ακόμη εφαρμογή κατά την περίοδο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης.

Το ρουμανικό δίκαιο

14 Κατά την ημερομηνία των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, το άρθρο 78bis, παράγραφος 1, της ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (κυβερνητικού διατάγματος 92/2003 περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας, όπως αναδημοσιεύθηκε, με τις μεταγενέστερες τροποποιήσεις και συμπληρώσεις) όριζε τα εξής:

«Μητρώο ανενεργών/επαναδραστηριοποιηθέντων φορολογουμένων

Οι φορολογούμενοι που είναι νομικά πρόσωπα ή οποιαδήποτε άλλη οντότητα χωρίς νομική προσωπικότητα κηρύσσονται ανενεργοί και στους οποίους εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 11, παράγραφοι 1bis και 1ter, του νόμου 571/2003 περί του φορολογικού κώδικα, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε [(στο εξής: φορολογικός κώδικας)], αν πληρούν μία από τις ακόλουθες προϋποθέσεις, ήτοι όταν:

- a) δεν έχουν υποβάλει επί ένα ημερολογιακό εξάμηνο καμία από τις δηλώσεις που προβλέπει ο νόμος·
- b) αποφεύγουν τον φορολογικό έλεγχο μέσω της υποβολής στοιχείων σχετικά με τον προσδιορισμό της νομικής τους έδρας τα οποία καθιστούν αδύνατο τον έλεγχο εκ μέρους των φορολογικών αρχών·
- γ) οι φορολογικές αρχές έχουν διαπιστώσει ότι αυτοί δεν ασκούν δραστηριότητα στη δηλωθείσα εταιρική έδρα ή φορολογική κατοικία.»

15 Το άρθρο 11, παράγραφος 1bis, του φορολογικού κώδικα προβλέπει τα ακόλουθα:

«Οι υποκείμενοι στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι στη Ρουμανία και κηρύσσονται ανενεργοί σύμφωνα με το άρθρο 78 του [διατάγματος 92/2003] και ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά την περίοδο για την οποία έχουν κηρυχθεί ανενεργοί, υπόκεινται στις υποχρεώσεις σχετικά με την πληρωμή των φόρων τους οποίους προβλέπει ο παρών νόμος, αλλά κατά την περίοδο αυτή δεν έχουν δικαίωμα εκπτώσεως των εξόδων και του [ΦΠΑ] που αφορούν τις πραγματοποιηθείσες αποκτήσεις.»

16 Το άρθρο 11, παράγραφος 1ter, του φορολογικού κώδικα έχει ως εξής:

«Οι αγοραστές αγαθών και/ή υπηρεσιών από φορολογούμενους υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους στη Ρουμανία, μετά την εγγραφή των τελευταίων ως ανενεργών στον κατάλογο ανενεργών/επαναδραστηριοποιηθέντων σύμφωνα με το άρθρο 78 του [διατάγματος 92/2003] δεν έχουν δικαίωμα εκπτώσεως των εξόδων και του [ΦΠΑ] που αφορούν τις αποκτήσεις τους, εξαιρουμένων των αγορών αγαθών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως και/ή των αποκτήσεων αγαθών/υπηρεσιών από υποκείμενο στον φόρο που έχει υπαχθεί σε πτωχευτική διαδικασία κατά την έννοια του νόμου 85/2006 περί των διαδικασιών αφερεγγυότητας, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε.»

17 Το άρθρο 21, παράγραφος 4, στοιχείο r, του φορολογικού κώδικα έχει ως ακολούθως:

«Δεν χωρεί έκπτωση των ακόλουθων δαπανών: [...]

(r) των καταχωρισμένων στα λογιστικά βιβλία δαπανών που προκύπτουν από έγγραφο εκδοθέν από ανενεργό φορολογούμενο, του οποίου η βεβαίωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο έχει ανασταλεί σύμφωνα με τα οριζόμενα σε απόφαση του προέδρου της εθνικής φορολογικής υπηρεσίας.»

18 Το άρθρο 3 της ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală («ANAF») nr. 819/2008 (διοικητικής αποφάσεως 819/2008 του προέδρου της εθνικής φορολογικής υπηρεσίας, στο εξής: ANAF) ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Οι φορολογούμενοι κηρύσσονται ανενεργοί από την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος της αποφάσεως του προέδρου της [ANAF] με την οποία εγκρίνεται ο κατάλογος των φορολογουμένων που κηρύσσονται ανενεργοί.

2. Ο κατάλογος των φορολογουμένων που κηρύσσονται ανενεργοί αναρτάται στην έδρα της [ANAF] και δημοσιεύεται στον διαδικτυακό τόπο αυτής, στο μέρος “Δημόσιες πληροφορίες – πληροφορίες σχετικές με τους επιχειρηματίες”.

3. Η απόφαση του προέδρου της [ANAF] με την οποία εγκρίνεται ο κατάλογος των φορολογουμένων που κηρύσσονται ανενεργοί αρχίζει να ισχύει 15 ημέρες από την ημερομηνία αναρτήσεως, σύμφωνα με το άρθρο 44, παράγραφος 3, του [διατάγματος 92/2003].»

19 Το παράρτημα 1 της διοικητικής αποφάσεως 3347/2011 του προέδρου της ANAF, στο οποίο προσδιορίζονται οι υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεων που προβλέπονται στο άρθρο 78bis, παράγραφος 1, στοιχείο a, του διατάγματος 92/2003, απαριθμεί τις ακόλουθες υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεων:

– 100 “Δήλωση σχετικά με τις υποχρεώσεις πληρωμής υπέρ του κρατικού προϋπολογισμού”.

– 112 “Δήλωση σχετικά με τις υποχρεώσεις πληρωμής εισφορών κοινωνικής ασφάλισης, φόρου εισοδήματος και σχετικά με το ονομαστικό μητρώο ασφαλισμένων”.

- 101 “Δήλωση σχετικά με τον φόρο εταιριών”·
- 300 “Δήλωση σχετικά με τον [ΦΠΑ]”·
- 301 “Ειδική δήλωση σχετικά με τον [ΦΠΑ]”·
- 390 VIES “Ανακεφαλαιωτική δήλωση ενδοκοινοτικών παραδόσεων/αποκτήσεων αγαθών”·
- 394 “Ενημερωτική δήλωση σχετικά με τις πραγματοποιηθείσες παραδόσεις/παροχές και αποκτήσεις στην εθνική επικράτεια”·»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 20 Με απόφαση της 11ης Μαΐου 2012 οι φορολογικές αρχές διαπίστωσαν ότι η Rom Packaging, με έδρα το Βουκουρέστι (Ρουμανία), είχε παράσχει υπηρεσίες στην Paper Consult, με έδρα το Bistrița-Năsăud (Ρουμανία), έναντι τιμήματος 190 340 ρουμανικών λεί (RON, περίπου 44 560 ευρώ) μη συνυπολογιζομένου του ΦΠΑ, βάσει συμβάσεως παροχής υπηρεσιών συναφθείσας στις 3 Ιανουαρίου 2011.
- 21 Δεδομένου ότι η Rom Packaging είχε κηρυχθεί ανενεργός φορολογούμενος από τις 7 Οκτωβρίου 2010 και είχε διαγραφεί από το μητρώο των υποκειμένων στον ΦΠΑ από 1ης Νοεμβρίου 2010 λόγω μη υποβολής των προβλεπόμενων από τον νόμο φορολογικών δηλώσεων, και λαμβανομένου υπόψη του άρθρου 11, παράγραφος 1ter, του φορολογικού κώδικα, οι φορολογικές αρχές συνήγαγαν ότι η Paper Consult δεν εδικαιούτο να εκπέσει το ποσό των 45 680 RON (περίπου 10 694 ευρώ), ήτοι το ποσό που είχε καταβληθεί ως ΦΠΑ για την εκ μέρους της Rom Packaging παροχή υπηρεσιών.
- 22 Η διοικητική ένσταση που υπέβαλε η Paper Consult κατά της πράξεως της αρμόδιας για τον φορολογικό έλεγχο αρχής απορρίφθηκε ως αβάσιμη με απόφαση της 17ης Ιουλίου 2014 της γενικής περιφερειακής διευθύνσεως δημοσίων οικονομικών του Cluj-Napoca. Στη συνέχεια, η αγωγή επί φορολογικών θεμάτων με την οποία η Paper Consult έβαλε κατά της αποφάσεως αυτής απορρίφθηκε επίσης με την απόφαση της 8ης Ιουλίου 2015, εκδοθείσα από το Tribunalul Bistrița-Năsăud (πρωτοδικείο του Bistrița-Năsăud).
- 23 Η Paper Consult άσκησε έφεση κατά της ως άνω αποφάσεως ενώπιον του Curtea de Apel Cluj (εφετείου του Cluj). Δεν αμφισβήτησε τα πραγματικά στοιχεία που είχαν δεχθεί οι φορολογικές αρχές και το Tribunalul Bistrița-Năsăud (πρωτοδικείο του Bistrița-Năsăud). Υποστήριξε όμως ότι η απόφαση του προέδρου της ANAF της 21ης Σεπτεμβρίου 2010, με την οποία η Rom Packaging είχε κηρυχθεί ανενεργός φορολογούμενος, δεν της είχε γνωστοποιηθεί, αλλά είχε μόνο δημοσιευθεί στην έδρα της ANAF και στον διαδικτυακό τόπο αυτής. Η Paper Consult ισχυρίστηκε ότι, υπό τις συνθήκες αυτές, η εν λόγω απόφαση δεν μπορούσε να της αντιταχθεί και δεν μπορούσε να θεωρηθεί ως αποτελούσα τη βάση για την άρνηση αναγνώρισεως του δικαιώματός της προς έκπτωση του ΦΠΑ, καθόσον ένα τέτοιο μέτρο είναι αντίθετο προς το δίκαιο της Ένωσης.
- 24 Η Paper Consult διατείνεται ότι, για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, αρκεί να πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 178 της οδηγίας 2006/112.
- 25 Το αιτούν δικαστήριο σημειώνει, εντούτοις, ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η καταπολέμηση της φοροαποφυγής, της φοροδιαφυγής και των καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο η οδηγία 2006/112 αναγνωρίζει και ενθαρρύνει, εφόσον τα οικεία εθνικά μέτρα είναι σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας. Κατά το δικαστήριο αυτό, δεν συνιστά υπέρμετρη επιβάρυνση για τους φορολογούμενους να προβαίνουν σε ένα στοιχειώδη έλεγχο, στον διαδικτυακό τόπο της ANAF, ως προς τα πρόσωπα με τα οποία έχουν την πρόθεση να συνάψουν σύμβαση, προκειμένου να

εξακριβώσουν αν αυτά έχουν ή όχι κηρυχθεί «ανενεργοί φορολογούμενοι». Ωστόσο, το ως άνω δικαστήριο διαπιστώνει ότι δεν υφίσταται νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με μια τέτοια κατάσταση.

26 Υπό τις συνθήκες αυτές, το *Curtea de Apel Cluj* (εφετείο του Cluj) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντιτίθεται η οδηγία 2006/112 σε εθνική ρύθμιση η οποία δεν αναγνωρίζει σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ λόγω του ότι ο επιχειρηματίας που του παρέσχε υπηρεσία, ο οποίος εξέδωσε το τιμολόγιο στο οποίο αναγράφονται χωριστά τα έξοδα και ο ΦΠΑ, είχε κηρυχθεί ανενεργός φορολογούμενος από τη φορολογική αρχή;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, αντιτίθεται η οδηγία 2006/112 σε εθνική ρύθμιση βάσει της οποίας, για να μην αναγνωριστεί δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ υπό τις προϋποθέσεις που εκτίθενται στο πρώτο ερώτημα, αρκούν η ανάρτηση στην έδρα της [ANAF] του καταλόγου των φορολογούμενων που κηρύσσονται ανενεργοί και η δημοσίευσή του στον διαδικτυακό τόπο της εν λόγω Υπηρεσίας, στην ενότητα “Δημόσιες πληροφορίες – πληροφορίες σχετικά με τους οικονομικούς φορείς”»

Επί του παραδεκτού

27 Η Ρουμανική Κυβέρνηση αμφισβητεί το παραδεκτό των προδικαστικών ερωτημάτων, υποστηρίζοντας ότι το αιτούν δικαστήριο δεν εξέθεσε τους λόγους για τους οποίους εκτιμά ότι η απάντηση στα ερωτήματά του είναι αναγκαία για την επίλυση της ενώπιόν του διαφοράς, δεδομένου ότι τα επιχειρήματα της *Paper Consult* αφορούν αποκλειστικά το μη αντιτάξιμο στην ενδιαφερομένη της κηρύξεως της *Rom Packaging* ως ανενεργού φορολογουμένου και όχι τα αποτελέσματα της κηρύξεως φορολογουμένου ως ανενεργού, όπως αυτά απορρέουν από την εθνική ρύθμιση.

28 Επιβάλλεται να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο της συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων που θεσπίζεται με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, μόνον το εθνικό δικαστήριο το οποίο εκδικάζει τη διαφορά και πρέπει να αναλάβει την ευθύνη της δικαστικής αποφάσεως που πρόκειται να εκδοθεί είναι αρμόδιο να εκτιμήσει, λαμβανομένων υπόψη των ιδιαιτεροτήτων της υποθέσεως, τόσο αν μια προδικαστική απόφαση είναι αναγκαία προκειμένου να μπορέσει να εκδώσει την απόφασή του όσο και αν τα ερωτήματα που θέτει στο Δικαστήριο είναι λυσιτελή. Συνεπώς, εφόσον τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο οφείλει, καταρχήν, να αποφανθεί (αποφάσεις της 15ης Ιανουαρίου 2013, *Križan* κ.λπ., C-416/10, EU:C:2013:8, σκέψη 53, καθώς και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, *Vervloet* κ.λπ., C-76/15, EU:C:2016:975, σκέψη 56).

29 Επομένως, υπέρ των ερωτημάτων που αφορούν το δίκαιο της Ένωσης συντρέχει τεκμήριο περί υπάρξεως ανάγκης υποβολής τους και τεκμήριο λυσιτέλειας. Το Δικαστήριο μπορεί να αρνηθεί να αποφανθεί επί προδικαστικού ερωτήματος που υπέβαλε εθνικό δικαστήριο μόνον όταν είναι πρόδηλο ότι η ζητούμενη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό ή με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή, ακόμη, όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά ή νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (αποφάσεις της 15ης Ιανουαρίου 2013, *Križan* κ.λπ., C-416/10, EU:C:2013:8, σκέψη 54, καθώς και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, *Vervloet* κ.λπ., C-76/15, EU:C:2016:975, σκέψη 57).

30 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο εξέθεσε στην απόφασή του ότι, πέραν ενός ισχυρισμού στηριζόμενου στο μη αντιτάξιμο έναντι της ενδιαφερομένης εταιρίας της αποφάσεως του προέδρου της ANAF, η *Paper Consult* προέβαλε επίσης έναν ισχυρισμό που στηρίζεται στην τήρηση των

προϋποθέσεων χορηγήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο έκρινε ότι είναι αναγκαίο να υποβάλει ερώτημα στο Δικαστήριο επί της ερμηνείας της οδηγίας 2006/112.

- 31 Επομένως, δεν προκύπτει προδήλως ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης που ζητεί το αιτούν δικαστήριο ουδόλως σχετίζεται με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης ή ότι είναι υποθετική.
- 32 Συνεπώς, τα ερωτήματα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο πρέπει να κριθούν παραδεκτά.

Επί της ουσίας

- 33 Με τα ερωτήματά του, που πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν η οδηγία 2006/112 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία δεν αναγνωρίζει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ σε υποκείμενο στον φόρο για τον λόγο ότι ο επιχειρηματίας που του παρέσχε υπηρεσία και εξέδωσε τιμολόγιο στο οποίο περιλαμβάνονται χωριστά η σχετική δαπάνη και ο ΦΠΑ έχει κηρυχθεί ανενεργός από τη φορολογική αρχή κράτους μέλους, ενώ η πληροφορία αυτή είναι δημοσίως γνωστή και είναι προσβάσιμη μέσω του διαδικτύου σε κάθε υποκείμενο στον φόρο εντός του κράτους αυτού.
- 34 Τα ως άνω ερωτήματα αφορούν, κατ' ουσίαν, τη στάθμιση μεταξύ, αφενός, του δικαιώματος προς έκπτωση, που συνιστά ουσιώδες στοιχείο του μηχανισμού του ΦΠΑ, και, αφετέρου, της καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής, που αποτελεί σκοπό τον οποίο η οδηγία 2006/112 αναγνωρίζει και ενθαρρύνει.
- 35 Όσον αφορά το δικαίωμα προς έκπτωση, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι, κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο προσώπων να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν τα πρόσωπα αυτά ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία της Ένωσης (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 25ης Οκτωβρίου 2001, Επιτροπή κατά Ιταλίας, C-78/00, EU:C:2001:579, σκέψη 28, καθώς και της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 37).
- 36 Όπως έχει επανειλημμένα τονίσει το Δικαστήριο, το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση το οποίο προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας 2006/112 αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2000, Gabalfrisa κ.λπ., C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145, σκέψη 43, καθώς και της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 38).
- 37 Το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται εντελώς ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει συνεπώς την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται κατ' αρχήν σε ΦΠΑ (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2000, Gabalfrisa κ.λπ., C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145, σκέψη 44, καθώς και της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 39).
- 38 Εντούτοις, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εξαρτάται από την τήρηση τόσο ουσιαστικών όσο και τυπικών προϋποθέσεων ή απαιτήσεων.

- 39 Όσον αφορά τις ουσιαστικές απαιτήσεις ή προϋποθέσεις, από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι, για τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως, αφενός, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας και, αφετέρου, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του εν λόγω δικαιώματος πρέπει να χρησιμοποιούνται εκ των υστέρων από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων και, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο (βλ. συναφώς, ιδίως, αποφάσεις της βης Σεπτεμβρίου 2012, Τόθ, C-324/11, EU:C:2012:549, σκέψη 26, καθώς και της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 40 Όσον αφορά τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, ο οποίος σχετίζεται με την τήρηση τυπικών απαιτήσεων ή προϋποθέσεων, το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238 έως 240 αυτής.
- 41 Κατά πάγια νομολογία, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να εκπίπτει ο φόρος εισροών αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 62 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 28ης Ιουλίου 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 45).
- 42 Αυτό ωστόσο ενδέχεται να μην ισχύει αν η μη τήρηση των τυπικών αυτών προϋποθέσεων έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητας απόδειξη της τηρήσεως των ουσιαστικών προϋποθέσεων (αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 71, καθώς και της 28ης Ιουλίου 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 46). Από τη δικογραφία όμως προκύπτει, όπως επισήμανε εξάλλου ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 40 έως 43 των προτάσεών του, ότι δεν συμβαίνει κάτι τέτοιο στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 43 Ομοίως, κατά πάγια νομολογία, οι φορολογικές αρχές μπορούν να αρνούνται την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση όταν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι το δικαίωμα αυτό προβάλλεται δολίως ή καταχρηστικώς. Πράγματι, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία 2006/112, οι δε πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς (απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψεις 42 και 43 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 44 Όσον αφορά την επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση, από τα υποβληθέντα στο Δικαστήριο στοιχεία προκύπτει ότι αυτή έχει ως σκοπό την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ως προς τον ΦΠΑ, προβλέπouσα, ως δυσμενή συνέπεια για τον ενδιαφερόμενο, την άρνηση αναγνώρισεως του δικαιώματος προς έκπτωση όταν επιδεικνύεται συμπεριφορά η οποία μπορεί να συντελέσει στην καθυστέρηση του εντοπισμού μιας τέτοιας φοροδιαφυγής ή, τουλάχιστον, της μη καταβολής του ΦΠΑ από τους φορολογουμένους που δεν τηρούν τις προβλεπόμενες από τη νομοθεσία υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεων, ή που αποφεύγουν τον φορολογικό έλεγχο παρέχοντας με τις δηλώσεις τους πληροφορίες περί της καταστατικής τους έδρας οι οποίες δεν παρέχουν τη δυνατότητα στη φορολογική αρχή να την προσδιορίσει, ή ακόμη από τις οποίες οι φορολογικές αρχές διαπιστώνουν ότι οι ενδιαφερόμενοι δεν ασκούν τη δραστηριότητά τους στην καταστατική τους έδρα ή στη φορολογική κατοικία που έχουν δηλώσει.
- 45 Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή επισήμανε με τις παρατηρήσεις της, αναφερόμενη σε στοιχεία περιλαμβανόμενα σε ανακοινωθέν Τύπου το οποίο η ίδια δημοσίευσε στις 4 Σεπτεμβρίου 2015, ότι η φοροδιαφυγή όσον αφορά την καταβολή του ΦΠΑ είναι ιδιαίτερα εκτεταμένη στη Ρουμανία, καθόσον, κατά τη διάρκεια του έτους 2013, η διαφορά μεταξύ των αναμενόμενων εσόδων στον τομέα του ΦΠΑ και του όντως εισπραχθέντος φόρου αυτού ήταν 41,1 %.

- 46 Επ' αυτού, επίσης, η Ρουμανική Κυβέρνηση υπογράμμισε, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι ο λόγος ο οποίος οδήγησε τον Ρουμάνο νομοθέτη να θεσπίσει έναν μηχανισμό προλήψεως της φοροαποφυγής μέσω της κηρύξεως ανενεργών τέτοιων φορολογουμένων, των οποίων η μη προσήκουσα φορολογική συμπεριφορά εμποδίζει τον εντοπισμό των παρατυπιών κατά την είσπραξη του ΦΠΑ και συνιστά ένδειξη φοροδιαφυγής, είναι οι δυσχέρειες που αντιμετωπίζουν οι αρχές στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής όσον αφορά την καταβολή του ΦΠΑ και που αποτελούν ένδειξη περί διαπράξεως φοροδιαφυγής. Περαιτέρω, η μη καταβολή του ΦΠΑ έχει αντίκτυπο στην τιμή πωλήσεως των προϊόντων και των υπηρεσιών και παρέχει στον πωλητή ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα που αυξάνει τον όγκο των πωλήσεων, έτσι ώστε η επιβολή χρηματικών κυρώσεων να μην είναι επαρκής για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής όσον αφορά την καταβολή του ΦΠΑ.
- 47 Χωρίς αμφιβολία, η επιδίωξη ενός τέτοιου σκοπού αποτελεί εκτέλεση της υποχρέωσης των κρατών μελών η οποία απορρέει από το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, το άρθρο 2, το άρθρο 250, παράγραφος 1, και το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ, να λαμβάνουν όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα τα οποία μπορούν να διασφαλίσουν την είσπραξη του συνόλου του ΦΠΑ που οφείλεται εντός του εδάφους τους και να καταπολεμήσουν τη φοροδιαφυγή (απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 41 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Επομένως, υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ, αφενός, της εισπράξεως των εσόδων από τον ΦΠΑ σύμφωνα με τους κανόνες του εφαρμοστέου δικαίου της Ένωσης και, αφετέρου, της αποδόσεως των αναλογούντων πόρων από τον ΦΠΑ στον προϋπολογισμό της Ένωσης, δεδομένου ότι κάθε κενό στην είσπραξη των εν λόγω εσόδων οδηγεί δυνητικά σε μείωση των αντίστοιχων πόρων (βλ. απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 26).
- 48 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να ελέγχουν τις δηλώσεις των υποκειμένων στον φόρο, τους λογαριασμούς τους καθώς και τα λοιπά συναφή έγγραφα και να υπολογίζουν και να εισπράττουν τον οφειλόμενο φόρο (βλ. απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 49 Κατά το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν και άλλες υποχρεώσεις, πέραν των προβλεπομένων από την οδηγία αυτή, όταν τις κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης.
- 50 Εντούτοις, τα μέτρα που λαμβάνουν τα κράτη μέλη δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου ορίου για την επίτευξη τέτοιων σκοπών. Κατά συνέπεια, τέτοια μέτρα δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται με τρόπο που να θέτει συστηματικά υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, την ουδετερότητα του ΦΠΑ (αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2000, *Gabalfriša κ.λπ.*, C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145 σκέψη 52, καθώς και της 21ης Ιουνίου 2012, *Mahagében και Dávid*, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 57).
- 51 Το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένα ότι η διοίκηση δεν μπορεί να επιβάλλει στον υποκείμενο στον φόρο την υποχρέωση να προβαίνει σε περίπλοκους και σε βάθος ελέγχους σχετικά με τον προμηθευτή του, μεταφέροντας στην πράξη στον ίδιο το βάρος της διενέργειας πράξεων ελέγχου στις οποίες εναπόκειται στη διοίκηση αυτή να προβεί (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2012, *Mahagében και Dávid*, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 65, καθώς και της 31ης Ιανουαρίου 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, σκέψη 50).
- 52 Αντιθέτως, το δίκαιο της Ένωσης δεν απαγορεύει να απαιτείται από τον ενδιαφερόμενο επιχειρηματία να λάβει οποιοδήποτε μέτρο θα μπορούσε ευλόγως να του ζητηθεί προκειμένου να διασφαλιστεί ότι η πράξη την οποία αυτός πραγματοποιεί δεν έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, *Teleos κ.λπ.*, C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψεις 65 και 68, καθώς και της 21ης Ιουνίου 2012, *Mahagében και Dávid*, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 54).

- 53 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση δεν μεταφέρει στον υποκείμενο στον φόρο το βάρος της διενέργειας πράξεων ελέγχου στις οποίες εναπόκειται να προβεί η διοίκηση, αλλά απλώς τον ενημερώνει περί του αποτελέσματος μιας διοικητικής έρευνας από την οποία προκύπτει ότι ο φορολογούμενος που έχει κηρυχθεί ανενεργός δεν μπορεί πλέον να ελεγχθεί από την αρμόδια διοίκηση, είτε επειδή ο φορολογούμενος αυτός δεν τηρεί τις προβλεπόμενες από τη νομοθεσία υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεων είτε επειδή έχει δηλώσει πληροφορίες περί της καταστατικής του έδρας που δεν παρέχουν τη δυνατότητα στην οικεία φορολογική αρχή να την εντοπίσει, ή ακόμη επειδή δεν ασκεί τη δραστηριότητά του στην καταστατική του έδρα ή στη φορολογική κατοικία που έχει δηλώσει.
- 54 Πράγματι, η μόνη υποχρέωση που επιβάλλεται στον υποκείμενο στον φόρο είναι να ενημερώνεται από τον κατάλογο των φορολογουμένων που κηρύσσονται ανενεργοί ο οποίος αναρτάται στην έδρα της ANAF και δημοσιεύεται στον διαδικτυακό τόπο της υπηρεσίας αυτής, όταν μάλιστα μια τέτοια εξακρίβωση είναι ευχερής.
- 55 Έτσι, προκύπτει ότι, υποχρεώνοντας τον υποκείμενο στον φόρο να προβεί στην ως άνω εξακρίβωση, η εθνική νομοθεσία επιδιώκει έναν θεμιτό σκοπό ο οποίος μάλιστα επιβάλλεται από το δίκαιο της Ένωσης, ήτοι τον σκοπό εξασφάλισης της ακριβούς εισπράξεως του ΦΠΑ και αποφυγής της απάτης, καθώς και ότι οι φορολογικές αρχές ευλόγως μπορούν να απαιτούν από τον επιχειρηματία να προβαίνει σε μια τέτοια εξακρίβωση. Πρέπει ωστόσο να ελεγχθεί αν η ως άνω νομοθεσία βαίνει πέραν των αναγκαίων προς επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ορίων.
- 56 Καίτοι η έλλειψη υποβολής των προβλεπομένων από τον νόμο φορολογικών δηλώσεων μπορεί να θεωρείται ένδειξη διαπράξεως απάτης, ωστόσο δεν αποδεικνύει κατά τρόπο αδιάψευστο την ύπαρξη φοροδιαφυγής ως προς τον ΦΠΑ. Περαιτέρω, από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν στο Δικαστήριο προκύπτει ότι, με την επιφύλαξη του ελέγχου στον οποίο πρέπει να προβεί το αιτούν δικαστήριο, ακόμη και αν ο φορολογούμενος διευθέτησε την κατάστασή του και ζήτησε επιτυχώς τη διαγραφή του από τον κατάλογο των φορολογουμένων που έχουν εγγραφεί ως ανενεργοί, η κύρωση την οποία προβλέπει το άρθρο 11, παράγραφος 1ter, του φορολογικού κώδικα εξακολουθεί να υφίσταται, οπότε ο αγοραστής του αγαθού ή της υπηρεσίας δεν θα μπορεί να ανακτήσει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ. Αντιθέτως, το άρθρο 11, παράγραφος 1bis, του φορολογικού κώδικα προβλέπει ότι ο φορολογούμενος που «επαναδραστηριοποιείται» έχει τη δυνατότητα, μετά την «επαναδραστηριοποίησή» του αυτή, να αναζητήσει τον ΦΠΑ του οποίου η έκπτωση είχε απορριφθεί κατά το διάστημα κατά το οποίο ο ίδιος ήταν ανενεργός.
- 57 Συναφώς, η Ρουμανική Κυβέρνηση εξέθεσε ότι η σχετική νομοθεσία τροποποιήθηκε και ότι, από 1ης Ιανουαρίου 2017, σε περίπτωση επαναδραστηριοποίησης φορολογουμένου που είχε κηρυχθεί ανενεργός, τα φορολογικά αποτελέσματα της αδρανοποίησής του ακυρώνονται, τόσο για τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο όσο και για τους συναλλασσομένους με αυτόν, οι οποίοι ανακτούν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ σχετικά με τις εμπορικές συναλλαγές που είχαν πραγματοποιηθεί κατά το διάστημα κατά το οποίο ήταν ανενεργός.
- 58 Κατά την Paper Consult, η Rom Packaging κατέβαλε στο δημόσιο ταμείο τον ΦΠΑ που είχε εισπράξει λόγω της συμβάσεως την οποία είχε συνάψει με την Paper Consult. Απαντώντας σε ερώτηση του Δικαστηρίου, η Ρουμανική Κυβέρνηση επιβεβαίωσε ότι είχαν όντως καταβληθεί ποσά που αντιστοιχούν στον οφειλόμενο από τη Rom Packaging ΦΠΑ, αλλά ότι δεν ήταν δυνατό να εξακριβωθεί ότι τα εν λόγω ποσά αφορούσαν τις εμπορικές συναλλαγές μεταξύ των δύο εταιριών, διότι η Rom Packaging δεν είχε καταθέσει σχετικό απολογισμό του ΦΠΑ.
- 59 Με την επιφύλαξη των εξακρίβωσεων στις οποίες πρέπει να προβεί το αιτούν δικαστήριο, συνάγεται ότι το άρθρο 11, παράγραφος 1ter, του φορολογικού κώδικα, υπό τη μορφή υπό την οποία έχει εφαρμογή στα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν προβλέπει δυνατότητα

διακανονισμού υπέρ του ενεργούντος σε μεταγενέστερο στάδιο υποκειμένου στον φόρο παρά την απόδειξη της καταβολής του ΦΠΑ από τον ενεργήσαντα σε προγενέστερο στάδιο υποκείμενο στον φόρο, δεδομένου ότι η μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση είναι οριστική.

- 60 Η έλλειψη δυνατότητας, όμως, του υποκειμένου στον φόρο να αποδείξει ότι οι εμπορικές συναλλαγές με τον επιχειρηματία που έχει κηρυχθεί ανενεργός πληρούν τις προϋποθέσεις που προβλέπονται από την οδηγία 2006/112 και, ιδίως, ότι ο ΦΠΑ όντως καταβλήθηκε στο δημόσιο ταμείο από τον εν λόγω επιχειρηματία υπερβαίνει το όριο που είναι αναγκαίο προς επίτευξη του θεμιτού σκοπού τον οποίο επιδιώκει η οδηγία αυτή.
- 61 Επομένως, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία 2006/112 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, δυνάμει της οποίας δεν αναγνωρίζεται δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ σε υποκείμενο στον φόρο για τον λόγο ότι ο επιχειρηματίας που του παρέσχε υπηρεσία βάσει τιμολογίου στο οποίο περιλαμβάνονται χωριστά η σχετική δαπάνη και ο ΦΠΑ έχει κηρυχθεί ανενεργός από τη φορολογική αρχή κράτους μέλους, όταν η πληροφορία αυτή είναι δημοσίως γνωστή και προσβάσιμη μέσω του διαδικτύου σε κάθε υποκείμενο στον φόρο εντός του κράτους αυτού, σε περίπτωση που η ως άνω άρνηση αναγνώρισεως του δικαιώματος προς έκπτωση είναι συστηματική και οριστική, αποκλειομένης της δυνατότητας να αποδειχθεί ότι δεν υφίσταται φοροδιαφυγή ή απώλεια φορολογικών εσόδων.

Επί του αιτήματος διαχρονικού περιορισμού των αποτελεσμάτων της αποφάσεως του Δικαστηρίου

- 62 Η Ρουμανική Κυβέρνηση ζήτησε από το Δικαστήριο, σε περίπτωση που αυτό κρίνει ότι το δίκαιο της Ένωσης αντιτίθεται σε νομοθεσία όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, να περιορίσει τα διαχρονικά αποτελέσματα της αποφάσεως την οποία πρόκειται να εκδώσει.
- 63 Προς στήριξη του αιτήματός της, η κυβέρνηση αυτή προβάλλει, πρώτον, την καλή της πίστη, που προκύπτει από αντικειμενικές αμφιβολίες όσον αφορά το περιεχόμενο της νομολογίας του Δικαστηρίου, καθώς και τη συνέχεια που δόθηκε σε μια διαδικασία «EU Pilot» σχετική με την επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση, στο πλαίσιο της οποίας, βάσει της απαντήσεως των ρουμανικών αρχών, η Επιτροπή είχε θέσει στο αρχείο τον σχετικό φάκελο, πράγμα το οποίο οδήγησε τις αρχές αυτές να υποθέσουν ότι η εν λόγω ρύθμιση ήταν σύμφωνη προς το δίκαιο της Ένωσης. Δεύτερον, η Ρουμανική Κυβέρνηση προβάλλει τις σοβαρές οικονομικές συνέπειες στην περίπτωση που, κατόπιν της αποφάσεως του Δικαστηρίου, η έκπτωση του ΦΠΑ θα έπρεπε να αναγνωρισθεί για το σύνολο των επιχειρηματιών που είχαν οικονομικές συναλλαγές με επιχειρηματίες που κηρύχθηκαν ανενεργοί από το 2007.
- 64 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, η ερμηνεία την οποία δίδει το Δικαστήριο, κατά την άσκηση της αρμοδιότητας που του παρέχει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, σε κανόνα του δικαίου της Ένωσης φωτίζει και διευκρινίζει τη σημασία και το περιεχόμενο του εν λόγω κανόνα, όπως αυτός πρέπει ή θα έπρεπε να γίνεται αντιληπτός και να εφαρμόζεται από τότε που τέθηκε σε ισχύ. Συνεπώς, ο κανόνας που έχει ερμηνευθεί κατ' αυτόν τον τρόπο μπορεί και πρέπει να εφαρμόζεται από τα δικαστήρια ακόμη και επί εννόμων σχέσεων που γεννήθηκαν και συστάθηκαν πριν από την έκδοση της αποφάσεως επί της αιτήσεως ερμηνείας, εφόσον συντρέχουν κατά τα λοιπά οι προϋποθέσεις που επιτρέπουν να αχθεί ενώπιον των αρμοδίων δικαστηρίων διαφορά σχετική με την εφαρμογή του εν λόγω κανόνα (βλ. αποφάσεις της 10ης Μαΐου 2012, Santander Asset Management SGIC κ.λπ., C-338/11 έως C-347/11, EU:C:2012:286, σκέψη 58, καθώς και της 22ας Σεπτεμβρίου 2016, Microsoft Mobile Sales International κ.λπ., C-110/15, EU:C:2016:717, σκέψη 59).
- 65 Μόνον όλως εξαιρετικώς μπορεί το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν της συμφυούς με την έννομη τάξη της Ένωσης γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου, να αποφασίσει τον περιορισμό της δυνατότητας που έχει κάθε ενδιαφερόμενος να επικαλεσθεί διάταξη την οποία έχει ερμηνεύσει το Δικαστήριο,

προκειμένου να αμφισβητήσει έννομες σχέσεις που έχουν καλοπίστως συναφθεί. Για να μπορεί να αποφασιστεί ένας τέτοιος περιορισμός, είναι αναγκαίο να πληρούνται δύο ουσιώδη κριτήρια, δηλαδή να υπάρχει καλή πίστη των ενδιαφερομένων και κίνδυνος σοβαρών διαταραχών (βλ. απόφαση της 10ης Μαΐου 2012, Santander Asset Management SGHC κ.λπ., C-338/11 έως C-347/11, EU:C:2012:286, σκέψη 59, καθώς και της 22ας Σεπτεμβρίου 2016, Microsoft Mobile Sales International κ.λπ., C-110/15, EU:C:2016:717, σκέψη 60).

- 66 Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει καταφύγει στη λύση αυτή μόνον υπό πολύ συγκεκριμένες περιστάσεις, ειδικότερα όταν υπήρχε κίνδυνος σοβαρών οικονομικών συνεπειών οφειλομένων, ιδίως, στον μεγάλο αριθμό των εννόμων σχέσεων που είχαν συναφθεί καλόπιστα βάσει ρυθμίσεως η οποία εθεωρείτο νομίμως ισχύουσα και εφόσον προέκυπτε ότι οι ιδιώτες και οι εθνικές αρχές είχαν παρακινηθεί σε συμπεριφορά αντιβαίνουσα στο δίκαιο της Ένωσης λόγω αντικειμενικής και σοβαρής αβεβαιότητας ως προς το περιεχόμενο των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, αβεβαιότητας στη δημιουργία της οποίας είχε ενδεχομένως συμβάλει η ίδια η συμπεριφορά άλλων κρατών μελών ή της Επιτροπής (βλ. απόφαση της 10ης Μαΐου 2012, Santander Asset Management SGHC κ.λπ., C-338/11 έως C-347/11, EU:C:2012:286, σκέψη 60, καθώς και της 22ας Σεπτεμβρίου 2016, Microsoft Mobile Sales International κ.λπ., C-110/15, EU:C:2016:717, σκέψη 61).
- 67 Όσον αφορά τις αμφιβολίες που προβάλλει η Ρουμανική Κυβέρνηση σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, πρέπει να υπομνησθεί ότι η άρνηση αναγνώρισεως του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ για υποκειμένους στον φόρο συνιστά εξαίρεση από θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, της οποίας η νομιμότητα γίνεται δεκτή, κατά πάγια νομολογία, μόνο σε εξαιρετικές περιστάσεις.
- 68 Η εκτίμηση αυτή δεν διαφοροποιείται λόγω της περατώσεως από την Επιτροπή μιας διαδικασίας «EU Pilot». Πράγματι, η περάτωση μιας τέτοιας ανεπίσημης διαδικασίας, η οποία δεν διέπεται από τις διατάξεις των Συνθηκών, αλλά απλώς συνεπάγεται την εκούσια συνεργασία μεταξύ Επιτροπής και κρατών μελών, με γενικό σκοπό τόσο την εξακρίβωση του ορθού τρόπου εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης όσο και τη διευθέτηση σε πρώιμο στάδιο των ζητημάτων που μπορούν να ανακύψουν από την εν λόγω εφαρμογή, ουδόλως προδικάζει τη δυνατότητα της Επιτροπής να ασκήσει επίσημη προσφυγή λόγω παραβάσεως δυνάμει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ. Εν πάση περιπτώσει, η στάση της Επιτροπής δεν μπορεί να θεμελιώσει αφ' εαυτής τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη κράτους μέλους όσον αφορά τη συμμόρφωση της εθνικής ρυθμίσεώς του με το δίκαιο της Ένωσης όταν, όπως στην υπό κρίση υπόθεση, από τη νομολογία προκύπτει ότι δεν υφίσταται αντικειμενική και σοβαρή αβεβαιότητα όσον αφορά το περιεχόμενο του δικαίου της Ένωσης, και ιδίως των διατάξεων της οδηγίας 2006/112.
- 69 Δεδομένου ότι δεν ικανοποιείται το κριτήριο σχετικά με την καλή πίστη των ενδιαφερομένων όσον αφορά τις ρουμανικές αρχές, παρέλκει να εξακριβωθεί αν ικανοποιείται το κριτήριο σχετικά με τη σοβαρότητα των οικονομικών επιπτώσεων.
- 70 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι παρέλκει ο περιορισμός των διαχρονικών αποτελεσμάτων της παρούσας αποφάσεως.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 71 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, δυνάμει της οποίας δεν αναγνωρίζεται δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ σε υποκείμενο στον φόρο για τον λόγο ότι ο επιχειρηματίας που του παρέσχε υπηρεσία βάσει τιμολογίου στο οποίο περιλαμβάνονται χωριστά η σχετική δαπάνη και ο φόρος προστιθέμενης αξίας έχει κηρυχθεί ανενεργός από τη φορολογική αρχή κράτους μέλους, όταν η πληροφορία αυτή είναι δημοσίως γνωστή και προσβάσιμη μέσω του διαδικτύου σε κάθε υποκείμενο στον φόρο εντός του κράτους αυτού, σε περίπτωση που η ως άνω άρνηση αναγνώρισεως του δικαιώματος προς έκπτωση είναι συστηματική και οριστική, αποκλειομένης της δυνατότητας να αποδειχθεί ότι δεν υφίσταται φοροδιαφυγή ή απώλεια φορολογικών εσόδων.

(υπογραφές)